

РЕШЕНИЕ

№ 6989

гр. София, 25.11.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 73 състав,
в публично заседание на 06.10.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Елеонора Попова

при участието на секретаря Кристина Българиева, като разгледа дело номер **843** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.
Образувано е по жалба на от [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя К. В. Л., срещу Ревизионен акт /РА/ № Р- 22002220001206-091-001/02.10.2020 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт /РАПРА/ №П-22220220164761-003-001/07.10.2020 г., издадени от П. Т. П.- орган, възложил ревизията, и Г. С. Б.- ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1893/14.12.2020 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"- С. при ЦУ на НАП.

В жалбата се сочи, че дружеството извършва дейност по разработване на софтуерна платформа от типа на В. /блокчейн/, като за неговата изработка са ползвани подизпълнители от България. Дейността на дружеството се финансира със заемни средства, съгласно сключени договори с ОУ О. С., дружество с ограничена отговорност, регистрирано и съществуващо съгласно законите на Република Е., с рег.№ 14506275 със седалище и адрес на управление: Х. в Е.. За периода не са извършени ВОД, износ, внос, тристранни операции, освободени доставки и други специфични случаи. През ревизионния период [фирма] има осъществени вътреобщностни придобивания спазвайки изискванията на чл.84 от ЗДДС и чл.117, ал.1 от ЗДДС. Във връзка с осъществените вътреобщностни придобивания от държави-членки от ЕС, дружеството издало протокол, съгласно изискванията на чл. 117, ал. 1 от ЗДДС като начисли ДДС и включени в дневника за покупки/продажби за

данъчния период, през който са издадени. След извършено валидиране в информационната система "VIES" се установява, че посочените VIN-номера са валидни. Ревизиращият екип обаче необосновано правил изводи, че отчетените разходи за услуги от страна на [фирма] по фактури, по които то е получател през ревизирания период, не са свързани с последващи облагаеми доставки от страна на ревизираното лице, поради което не са спазени изискванията за ползване на данъчен кредит по смисъла на чл.69, ал.1, т.1 от ЗДДС. В хода на ревизията е установено, че е изпълнено условието по чл.71, ал.1, т.1 от ЗДДС, свързано с притежаването на данъчен документ /фактури/ от страна на доставчика, издал цитираните фактури - отразени в дневника за "продажби" и справка-декларация по ЗДДС за съответния данъчен период. Изтъква се, че получените стоки или услуги не са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на дружеството. Въз основа на представените доказателства фактурите обективират осъществени доставки на услуги, които са свързани с икономическата дейност на дружеството. В резултат на това незаконосъобразно не е признато правото на данъчен кредит по всички фактури, включени в дневник за покупките с право на пълен данъчен кредит за данъчен период 03/2019 г., данъчен период 04/2019 г. и данъчен период 05/2019 г., поради неизпълнение изискванията на чл.69 и чл.70, ал.1, т.2 от ЗДДС. Твърди се, че счетоводното отчитане на цялостната дейност на предприятието се извършва при спазване на основните принципи, залегнали в чл. 4, ал. 1 от Закона за счетоводство. Освен това, в хода на ревизионното производство, а и от контрагентите на дружеството- жалбоподател са изискани достатъчно писмени доказателства, които установяват вида, обема и стойността на извършените доставки. Излага доводи, че са изпълнени изискванията на ЗДДС, при кумулативното наличие на които възниква правото на приспадане на данъчен кредит. Моли съда да отмени оспорвания акт.

В съдебно заседание процесуалният представител на жалбоподателя поддържа жалбата. Моли съда да отмени процесния РА. Счита за незаконосъобразен извода, че покупките по процесните фактури не са свързани с неговата законова икономическа дейност. Позовава се на експертното заключение. Претендира присъждането на разноски в размер на 700 лв..

Ответникът – директор на Дирекция "ОДОП" при ЦУ на НАП- С., чрез процесуален представител оспорва жалбата. Моли съда да потвърди обжалвания РА като правилен. Счита, че в хода на съдебното производство, включително и от ССЕ не са оборени основните доводи, на които е отказано право на данъчен кредит, а именно че са налице освободените доставки, съгласно чл.46, ал.1, т.3. Поддържа и съображенията, изложени в решението. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура /СПП/ - редовно уведомена, не изпраща представител за участие в процеса.

Съдът, след като прецени поотделно и в съвкупност събраните по делото доказателства, доводите и становищата на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-2222151900420322002220001206-020-001 от 02.03.2020 г., връчена на 12.03.2020 г. по електронен път, съгласно разпоредбите на чл. 29, ал. 4, във връзка с чл. 30, ал. 6 от ДОПК, е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.03.2019 г. до 31.05.2019 г. Първоначалната ЗВР е изменена със Заповеди № Р-22002220001206-020-002 от

08.06.2020 г.. №Р-22002220001206-020-003 от 06.07.2020 г., връчени по електронен път /л.14-19/. С последната заповед е определен срок на приключване на ревизията до 12.08.2020 г. Всички заповеди са издадени от П. Т. П., на длъжност началник „Контрол“ при ТД на НАП С., упълномощена съгласно Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на и. д. директор на ТД на НАП С. да изпълнява функциите на компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК и чл. 119. ал. 2 от ДОПК /л.60/.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е във връзка с Решение №310/25.02.2020 г. на директора на дирекция ОДОП С. /л.99 и сл./, с което предходният РА №Р-22221519004203-091-001/11.12.2019 г. /л.124-130/ е отменен, а преписката е върната на органа по приходите със задължителни указания.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-2222151900420322002220001206-092-01/25.08.2020 г., връчен по електронен път на 31.08.2020 г. /л.20-30/. В срока и на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу констатациите в РД, което е прието за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-2222002220001206-091-001/02.10.2020 г., издаден от П. Т. П., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и Г. С. Б., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията /л.37-42/.

РА №Р-2222002220001206-091-001/02.10.2020 г. е поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт /РАПРА/ №П-22220220164761-003-001/07.10.2020 г., издаден от П. Т. П.- орган, възложил ревизията, и Г. С. Б.- ръководител на ревизията /л.31-42/. С оспорвания РА на жалбоподателя не е признато право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 69, във връзка с чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС по всички фактури, включени в дневника за покупки и справки-декларациите /СД/ за периодите от 01.03.2019 г. до 31.05.2019 г. Органите по приходите са приели, че поради обстоятелството, че посочените фактури не са свързани с извършване на последващи облагаеми доставки по смисъла на чл. 69, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС и са предназначени за безвъзмездни доставки на услуги, или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето, следва да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит в общ размер на 98 536,64 лв. В резултат на така направените корекции е установена сума за внасяне 0.00 лв. при деклариран данък за възстановяване общо в размер на 98 536.64 лв.

Органите по приходите установили, че през ревизираните периоди предмет на дейност на задълженото лице е разработване на софтуер, посредническа и консултантска дейност в сферата на финансовите услуги, разработване на софтуер, съхранение на данни, база данни, изграждане на мрежи, разработка на приложения за управленски модели, приложения за сигурност, мобилни приложения както и други онлайн платформи. За извършване на дейността дружеството ползвало под наем работно място /едно бюро от типа F. D./, находящо се в Р. С.. [населено място], [улица]. етаж 4/5. Установено е, че през ревизирания период жалбоподателят е имал едно наето лице по трудово правоотношение.

С цел изясняване на фактите, релевантни за данъчното облагане, на задълженото лице е връчено по електронен път Искане за представяне на документи и писмени обяснения /ИПДПОЗЛ/ №Р-22002220001206-040001/29.04.2020 г., с което са изискани аналитични счетоводни справки на сметки, декларация, в която да се декларира за каква дейност ще се ползва софтуерният продукт, за който са ползвани подизпълнителите [фирма], ЕИК[ЕИК] и [фирма], ЕИК[ЕИК]. В отговор са

представени писмени обяснения и документи, описани в РД.

С Протокол №Р-22002220001206-П.-001/29.04.2020 г. са присъединени всички документи, събрани в ревизионното производство на жалбоподателя, приключило с отменения РА №Р-22221519004203-091-001/11.12.2019 г. Органите по приходите са посочили, че при предходната ревизия на основание чл. 45 от ДОПК са извършени насрещни проверки на [фирма], приключила с протокол за извършена насрещна проверка /ПИНП/ №П-22221519148353-141-001 от 26.09.2019 г. и на [фирма], приключила е ПИНП №П-22221419148356-141001 от 26.09.2019 г. На основание чл. 115, ал. 2 от ДОПК при предходната ревизия е извършено посещение в счетоводството на дружеството за преглед на първични, вторични счетоводни документи и търговска документация на дружеството- жалбоподател, документирано с Протокол №1586698 от 11.09.2019 г. На 01.10.2019 г. е извършено посещение в офиса на жалбоподателя, където на органите по приходите е извършена демонстрация на възможностите на разработената софтуерна платформа, документирано с Протокол №1586700/01.10.2019 г.

Органите по приходите в хода на ревизията установили, че [фирма] /с предишни наименования [фирма] и [фирма]/ декларира, че извършва дейност по разработване на софтуерна платформа от типа на В. /блокчейн/. като за нейната изработка са ползвани подизпълнители от Република България. За периода не са извършени ВОД, износ, внос, тристранни операции, освободени доставки и други. Не са декларирани и извършени доставки на територията на страната и чужбина. Констатирано е, че от ревизираното лице не са издавани фактури и не е начисляван данък.

При преглед на отразените фактури в дневниците за покупки установили, че от жалбоподателя са декларирани доставки с право на пълен данъчен кредит по фактури, издадени от доставчици, регистрирани по ЗДДС на територията на страната. Жалбоподателят е получател по доставки на услуги и материали, свързани с извършване на основната му дейност- разработване на софтуер. Констатирани, че основни доставчици през ревизирания период са дружествата [фирма] и [фирма]. В протокол за извършена насрещна проверка на [фирма] е отразено, че ревизираното дружество ползвало право на приспадане на данъчен кредит по 8 фактури, издадени от посочения доставчик за данъчни периоди м. 03.2019 г. и м. 05.2019 г. общо в размер на 94 192,00 лв. В отговор на връченото искане за представяне на документи и писмени обяснения от доставчика са представени копия от издадените фактури, договор от 01.10.2018 г. за разработка на софтуер; платежни нареждания за извършени плащания по фактурите. Установено е, че посоченият доставчик отразил издадените фактури в дневника за продажби за съответните периоди. Предмет на доставките са услуги по договор от 01.10.2018 г. с предмет за разработка на софтуер, сключен между [фирма] в качеството си на „Доставчик“ и [фирма] в качеството си на „Клиент“. При извършена проверка в информационните масиви на НАП органите по приходите установили, че спорният доставчик декларирал предмет на дейност компютърно програмиране и дейности по разработка на софтуер, като за целта разполага с 50 наети лица по трудови правоотношения на длъжност, програмисти софтуерни приложения и мултимедийни дизайнери. В хода на извършената, в предходната ревизия насрещна проверка на [фирма] органите по приходите установили, че жалбоподателят ползвал правото на приспадане на данъчен кредит по две фактури, издадени от посочения доставчик общо в размер на 1 538.00 лв. В отговор на връченото искане от [фирма] са представени копия от фактурите, договор

от 12.03.2019 г., анекси към договора, разчетни ведомости за заплати, инвентарна книга, журнал на счетоводна сметка 411 „Клиенти“ и банкови извлечения. След извършена проверка в информационните масиви на НАП констатирани, че издадените фактури са отразени в дневниците за продажби на доставчика за съответните периоди. Предмет на доставките по фактурите са извършване на услуги по договор от 12.03.2019 г. по промяна на структурата и на скриптовете на вече съществуващата платформа, предоставена от ревизираното дружество, както и промени на интернет сайт, поръчан от [фирма]. При извършена справка за актуално състояние на всички действащи трудови договори за проверяваните периоди от м. 03.2019 г. до м. 07.2019 г. на [фирма] е установено, че в дружеството има назначени три лица по трудови правоотношения на длъжности „програмисти“. В писмени обяснения на представляващия дружеството- жалбоподател се сочи, че крайната цел на дружеството е реализиране на два продукта, а именно: токенизация, което е дигитализиране на сграда, като сградата се разделя на множество малки части, които се предлагат на клиенти, за целта се разработва софтуер, а вторият продукт е платформа за финансови услуги на токенизирани имоти, което представлява обединяване на едно място на собствениците на имоти, които вече са токенизирали техните сгради, заедно с инвеститори на имотния пазар в САЩ. Платформата е била изцяло готова за работа с крайни клиенти, като единственото което възпрепятства пускането ѝ за масово ползване е продължаващата работа на адвокатите на компанията да създадат съответните договори/документация.

Приходните органи приели, че дружеството няма заведени активи по счетоводни сметки от гр. 20 и извършените разходи за изграждане на софтуер са отчетени като текущ разход, както и липсвали доказателства, относно изготвените анализи за пазара на недвижими имоти в САЩ, които са в основата за реализиране на проектите, по токенизация и платформа за финансови услуги на токенизирани имоти. По отношение на двата продукта не са представени никакви доказателства за тяхното създаване и реалното им функциониране. Твърденията на жалбоподателя за продължаващата работа на адвокатите на компанията да създадат съответните договори/документация, не се подкрепяла от доказателства. Не са налице доказателства за степента на завършеност на софтуерните продукти, тяхното функциониране и евентуално бъдещо им използване в икономическата дейност на дружеството.

След установена допусната техническа грешка в издадения РА, като в таблица 1 от РА за данъчен период м. 05.2019 г. е посочено, че дружеството е декларирало данък за възстановяване в размер на 7 253,24 лв., вместо данък за внасяне в размер на 7 253,24 лв., поради което е издаден РАПРА №П-22220220164761-003- 001/07.10.2020 г., в резултат на който е формиран данък за възстановяване в размер на 1 323,15 лв., с който е извършено прихващане в таблица 3 на РА срещу установени и невнесени задължения на дружеството.

[фирма] оспорил по административен ред ревизионния акт пред горестоящия административен орган /л.54-56/ и с Решение № 1893/14.12.2020 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"- С. при ЦУ на НАП е потвърден Ревизионен акт /РА/ № Р- 22002220001206-091-001/02.10.2020 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт /РАПРА/ №П-22220220164761-003-001/07.10.2020 г., издадени от П. Т. П.- орган, възложил ревизията, и Г. С. Б.- ръководител на ревизията в оспорената част по ЗДДС за данъчни периоди от м.03 2019 г. до м.05.2019 г., ведно със съответните лихви.

По делото е приета административната преписка и допълнително ангажираните от страните писмени доказателства.

В настоящото производство е допусната и приета Съдебно-икономическа експертиза, от заключението на която е видно, че при наличието на констатации на органа по приходи в Протоколите за извършена насрещна проверка на [фирма] и [фирма] от ТД на НАП, във връзка с извършвана ревизия на „Р. България” („О. България”) О. в които се сочи, че фактурите издадени на жалбоподателя са отразени в отчетните регистри - Дневници за продажби, респ. в СД по ЗДДС на доставчиците за съответните данъчни периоди, следва, че по този въпрос няма спор и не се явява необходимост дневниците да бъдат събирани, чрез издаване на съдебно удостоверение пред НАП. От Договори на „Р. България” („О. България”) О. с [фирма] и с [фирма] вещото лице констатирало, че естеството на услугите е свързано с разработка на софтуер и с промяна на софтуер (Таблица № 4). Вещото лице е отразило в заключението си подробно счетоводните записи по сметки според представените счетоводни данни (извлечения от сметки) на [фирма] ([фирма]). На следващо място, вещото лице подробно е анализирано подадените от [фирма] ([фирма]) ГДД. В ГДД по чл. 92 от ЗКПО за финансовата 2018г., с вх. № 2215И0193753/27.03.2019г., респективно в ГФО (ОПР) са отразени „Общо приходи” в размер на 43,02 лв. и „Общо разходи” в размер на 645962,65 лв. (646 хил.лв.), от които по икономически елементи” 623226,01 лв. (623 хил. лв.) в т.ч. 414654 лв. (415 хил. лв.) с произход от с/ка 602 „Разходи за външни услуги” (по фактури на [фирма]). Счетоводен финансов резултат - счетоводна загуба в размер на 645919,63 лв. (646 хил.лв.). Данъчен финансов резултат счетоводна загуба в размер на 596476,07 лв. (596 хил.лв.). [фирма] ([фирма]) е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за финансовата 2018г., с вх. № 2202И0217888/19.09.2019г. В ГДД, респективно в ГФО (ОПР) са отразени „Общо приходи” в размер на 43,02 лв. и „Общо разходи” в размер на 231308,65 лв. (231 хил.лв.), от които по икономически елементи” 208572,01 лв. (208 хил. лв.). Счетоводен финансов резултат - счетоводна загуба в размер на 231265,63 лв. (231 хил. лв.). Данъчен финансов резултат - счетоводна загуба в размер на 181822,07 лв. (182 хил.лв.). С/ка 219 „Други дълготрайни нематериални активи” е с дебитно салдо 414654,00 лв. (по фактури на [фирма]). [фирма] ([фирма]) е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за финансовата 2019г., с вх. № 2202И0255247/29.06.2020г. В ГДД, респективно в ГФО (ОПР) са отразени „Общо приходи” в размер на 9815,17 лв. (10 хил.лв.) и „Общо разходи” в размер на 280249,86 лв. (280 хил.лв.), от които по икономически елементи” 227744,21 лв. (228 хил.лв.). Счетоводен

финансов резултат - счетоводна загуба в размер на 270434,69 лв. (270 хил. лв.). Данъчен финансов резултат - счетоводна загуба в размер на 190747,96 лв. (191 хил.лв.). С/ка 219 „Други дълготрайни нематериални активи” е с дебитно салдо в размер на 625302 лв. (по фактури на [фирма], фактури на [фирма] и др.). Вещото лице е описало подробно и осъществяваната от [фирма] дейност. Посочен е Протокол от 01.01.2020г. за заприхождаване на актив Софтуер, натрупани разходи за придобиване 625302 лв. и отчетна стойност за счетоводни цели 625302 лв. (л. 77). Според вещото лице, платформата е готова и пусната в експлоатация. Бизнес моделът е лесен- при всяка операция (заем/депозит/продажба) компания предоставяща услугите взема % от стойността на операцията. Вещото лице е отразило в заключението си приложените по делото в превод и на английски език Проект за ново строителство на достъпни жилища- Токенизация, Заинтересовани от токенизация на недвижим имот, Писмо от И. Е. с предмет П. за мобилни къщи в П., Контактни форми от потребители (л. 78 до 93), както и представени Заявление за намерение за токенизиране на фонд за инвестиции в недвижими имоти, Споразумение за токенизация № 1/01.02.2020г. и фактура № [ЕГН]/01.02.2020г., издадена от [фирма] на Г. Т. I. за техническа дигитализация на имот с фактурна стойност 7209,58 лв. и Споразумение за токенизация № 2/08.02.2020г. и фактура № [ЕГН]/08.02.2020г., издадена от [фирма] на С. L. за техническа дигитализация на имот с фактурна стойност 7209,58 лв. (л. 137-152). Заключение на експерта е, че счетоводството на [фирма] е организирано в съответствие с изискванията на ЗСч и СС. Формата на счетоводството е двустранна, с възможност за синхронизирано хронологично (текущо) и систематизирано (аналитично и синтетично) счетоводно отчитане. Счетоводните записвания, които се отнасят до процесните фактури от 2018г. и 2019г., са съобразени с методология на счетоводната отчетност, счетоводна политика и с вътрешен (индивидуален) сметкоплан. Видимо е годишно счетоводно приключване с изготвяне на ГФО (СБ, ОПР и др. отчетни форми). [фирма] е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018г. и за 2019г.

При така установените факти съдът достига до следните правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима като подадена в срока по чл. 156, ал. 1 ДОПК от лице, имащо правен интерес от оспорването, срещу подлежащ на обжалване административен акт и след като е осъществено обжалването по административен ред съобразно изискванията на чл. 156, ал. 2 ДОПК.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК, съдебният контрол за законосъобразност и обоснованост на ревизионния акт включва преценка дали той е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Настоящият съдебен състав намира, че оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган в кръга на предоставените му правомощия и в предвидените от закона форма и съдържание. РА е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване. Видно от приложените копия на процесните РА, РД, ЗВР и ЗИЗВР, същите са подписани с електронен подпис. Съдът кредитира електронните подписи по аргумент от разпоредбата на чл. 25, т. 1 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на ЕП и на Съвета от 23 юли 2014 година относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО, в сила от 01.07.2016 г. съгл. чл. 52, както и на чл. 5, т. 2, предл. 2 и 3 от Директива 1999/93/ЕО НА ЕП и на Съвета от 13 декември 1999 година относно правната рамка на Общността за електронните подписи, съгласно които правната сила на електронния подпис не може да бъде оспорена на основание, че същият не се основава на квалифицирано електронно удостоверение. Въпреки цитираните разпоредби, ответникът е представил и надлежни доказателства за издадените КЕП на лицата, издали ЗВР, РД и РА. Атакувания РА е в предвидените форма и съдържание по чл. 120, ал. 1 ДОПК, включително разпоредителна част в табличен вид, в която е определен размера на обжалваните задължения. Предвид разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, РД е неразделна част от РА и в този смисъл може да се приеме, че мотивите на РД са и мотиви на РА. Не се установяват съществени процесуални нарушения в ревизионното производство, които да са самостоятелно основание за отмяна на РА като незаконосъобразен.

По приложението на материалния закон:

Съгласно чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, данъчен кредит е сумата на данъка, която регистрирано лице има право да приспадне от данъчните си задължения по този закон за получени от него стоки или услуги по облагаема доставка. Разпоредбата на чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС сочи, че когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави. Т.е. според чл. 68 и чл. 69 ЗДДС предпоставките за приспадане на данъчен кредит са

следните: да е извършена реална доставка от регистриран по ЗДДС доставчик; тази реална доставка да е облагаема; предметът на доставката да е използван за последващи доставки, за целите и в рамките на извършваната от регистрираното лице икономическа дейност; тези последващи доставки да са също облагаеми. Условието, при наличието на които правото на приспадане по принцип не може да се откаже, са ясно дефинирани и в Решение на Съда на ЕС по дело C-285/11 и те са: да се установи, че доставките са реално осъществени и предметът им е използван впоследствие в извършваната от данъчнозадълженото лице облагаема дейност.

В чл. 71 ЗДДС е визирано, че лицето упражнява правото си на приспадане на данъчен кредит, когато е изпълнило едно от условията посочени в същата разпоредба.

Според разпоредбата на чл. 70, ал.1 ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато: 1. стоките или услугите са предназначени за извършване на освободени доставки по глава четвърта; т. 2. стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или по-общо за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. Съгласно §1, т.8 ДР на ЗДДС "Безвъзмездна" е доставката, при която няма възнаграждение или стойността на даденото многократно надхвърля полученото. Освободена доставка, съгласно чл.46, ал.1, т.3 ЗДДС 3 е сделката, включително договарянето, свързана с платежни сметки, платежни услуги, електронни пари, плащания, дългове, вземания, чекове и други подобни договорни инструменти, без сделката по събиране на дългове и факторинг и отдаване под наем на сейфове.

Дружеството- жалбоподател [фирма] /с предишни наименования [фирма] и [фирма]/ декларира дейност по разработване на софтуерна платформа от типа на В. /блокчейн/, като за нейната изработка са ползвани подизпълнители от Република България.

Безспорно установено е, което намира отражение и в Протоколите за извършена насрещна проверка на [фирма] и [фирма] от ТД на НАП, във връзка с извършвана ревизия на „Р. България” („О. България”) О., че фактурите издадени на жалбоподателя са отразени в отчетните регистри - Дневници за продажби, респ. в СД по ЗДДС на доставчиците за съответните данъчни периоди.

Видно от СИЕ, което изцяло се кредитира от съдебния състав като компетентно изготвено, при използване на специални знания, счетоводството на [фирма] е организирано в съответствие с изискванията на ЗСч и СС. Формата на счетоводството е двустранна, с

възможност за синхронизирано хронологично (текущо) и систематизирано (аналитично и синтетично) счетоводно отчитане. Счетоводните записвания, които се отнасят до процесите фактури от 2018г. и 2019г., са съобразени с методология на счетоводната отчетност, счетоводна политика и с вътрешен (индивидуален) сметкоплан. Видимо е годишно счетоводно приключване и изготвяне на ГФО (СБ, ОПР и др. отчетни форми). [фирма] е подало ГДД по чл. 92 от ЗКПО за 2018г. и за 2019г.

Спорът в настоящото производство е съсредоточен върху това дали дейността на ревизираното лице по токенизация на недвижими имоти и изграждане на платформа за финансови услуги за токенизираните имоти, представлява облагаема доставка, за да бъде признато/или да не бъде признато/право на приспадане на данъчен кредит по получените доставки на изработката на софтуер от [фирма] и [фирма] и по всички останали фактури, включени в дневниците за покупки на дружеството за ревизираните периоди, свързани с наем на работно място, разходи за материали, разходи за хостинг услуги.

Настоящият съдебен състав намира, че неоснователно ревизиращият екип е приел, че получените от дружеството доставки не са свързани с извършваната от него икономическа дейност. През ревизирания период [фирма] е извършвало дейност по разработване на софтуерна платформа от типа на В. /блокчейн/, като за нейната изработка са ползвани подизпълнители от Република България. В заключението на вещото лице на приетата по делото СИЕ е описано подробно, че [фирма] осъществява консултантска дейност по информационни технологии; дейности по разработване на софтуер; посредническо и консултантска дейност в сферата на финансовите услуги; разработване на софтуер; съхранение на данни; база данни; изграждане на мрежи; разработка на приложения за управленски модели; приложения за сигурност; мобилни приложения, както и други онлайн платформи. По информация от дружеството „Р. България” е основана през 2018г. с идея да предоставя финансово технологични (fintech) продукти в САЩ с цел да се разработят иновативни финансови и технологични продукти без аналог в настоящето и така да се вземе голям пазарен дял, в партньорство и с утвърдени лидери на имотния и финансов пазар в САЩ. Компанията изготвя подробен анализ на имотния пазар в САЩ. Взимайки предвид нов закон от 01.08.2017г. в щат Д., позволяващ дигитализиране/компютъризиране на дялове, дружеството- жалбоподател взема решение, че идеалния пазар за компанията ще бъдат търговските сгради (commercial real estate) в САЩ. „Р. България” посочва два основни

продукта, които разработва и поддържа: Продукт 1: Токенизация. Това е процес, в който една сграда се дигитализира и по-точно, собствеността се разделя на множество малки части, сходно на акции от компания. Всеки човек би могъл да притежава само малка част от голяма сграда (небостъргач, МОЛ, стадион и т.н.). За целта Р. разработва софтуер, който удовлетворява законите в САЩ и дава възможност за издаване на токъни (tokens), които от една страна да носят информацията за сградата и от друга да служат като удостоверение за собственост към дадена сграда. Софтуерът на фирмата е с много високо ниво на сигурност. Софтуерът има изобилие от сложни функционалности /посочени в заключението/, както и има автоматична проверка и превенция за пране на пари и незаконна дейност (KYC & AML). Дружеството твърди, че софтуерът е готов и пуснат в експлоатация. Има вече първи поръчки и приходни фак-тури пряко свързани с разработения софтуер. Бизнес модела за този продукт е лесен- за всяка извършена токенизация, Р. получава като възнаграждение % от стойността на имота или фиксирана сума в зависимост от договорката с клиента. Продукт 2: Платформа за финансови услуги на токенизирани имоти. Целта на платформата е да обедини на едно място собствениците на имоти, които вече са токенизирали техните сгради, заедно с инвеститори на имотния пазар и други външни сайтове, имащи отношение към имотния пазар. Р. разработва уникални и нямащи аналог финансови продукти за заеми, депозити и търговия с токенизирани имоти или части от тях. Сигурността на платформата е над средните в банковия/ финансовия сектор, има интеграция с редица защитни механизми като двуфакторен код за авторизиране (2FA), анализ на действията на потребители-те и др. Функционалностите са много, най-важните от които са: алгоритми изчисляващи в реално време над 30 фактора за риска за отпускане на кредит за даден собственик на сграда, иновативна функционалност, позволяваща кредитиране като в залог се ползват дигитализирани части от сграда, функционалност за приемане на депозити, интеграция с външни платформи предоставящи услуги по покупко-продажба на имоти и т.н. Платформа-та е готова и пусната в експлоатация. Бизнес моделът е лесен- при всяка операция (заем/депозит/продажба) компания предоставяща услугите взема % от стойността на операцията. Тя е посредник м/у депозитите и кредитите. По делото са приложени в превод и на английски език Проект за ново строителство на достъпни жилища-Токенизация, Заинтересовани от токенизация на недвижим имот, Писмо от И. Е. с предмет П. за мобилни къщи в П., Контактни форми от потребители (л. 78 до 93), Заявление за намерение за токенизиране на

фонд за инвестиции в недвижими имоти, Споразумение за токенизация № 1/01.02.2020г. и фактура № [ЕГН]/01.02.2020г., издадена от [фирма] на Г. Т. I. за техническа дигитализация на имот с фактурна стойност 7209,58 лв. и Споразумение за токенизация № 2/08.02.2020г. и фактура № [ЕГН]/08.02.2020г., издадена от [фирма] на С. L. за техническа дигитализация на имот с фактурна стойност 7209,58 лв. (л. 137-152).

Видно от представените фактури дружеството е получател по доставки-услуги- изработката на софтуер от [фирма] и [фирма] и по всички останали фактури, включени в дневниците за покупки на дружеството за ревизираните периоди, свързани с наем на работно място, разходи за материали, разходи за хостинг услуги. Тези получените доставки, за които е отказано правото на приспадане на данъчен кредит, са свързани именно с извършваната от дружеството основна дейност, посочена по-горе. Произволни са изводите органите по приходите /стр. 3 от РА/, че получените услуги са неотнормирани към създаването на софтуерната платформа. Не става ясно въз основа на какви доказателства е направено това заключение от ревизиращия екип.

В тази връзка, от обясненията на ревизираното лице, се установява, че през ревизирания период 01.03.2019 г.- 31.05.2019 г. дружеството извършва следния предмет на дейност- разработване на софтуер и други онлайн платформи. В подкрепа на това, че дружеството през ревизирания период разработва софтуер, е заключението на вещото лице, според което от ГДД по чл. 92 от ЗКПО и ГФО (ОПР), дружеството не е отчетло приходи от основна дейност през 2018г. и 2019г. В ГФО (ОПР) са отчетени разходи за придобиване (изграждане) на дълготраен актив, общо в размер на 625302 лв. Те са в салдо по дебита на с/ка 219 „Други дълготрайни нематериални активи” към 31.12.2019г., респективно в Раздел Б. Нетекущи (дълготрайни) активи, Група II Дълготрайни материални активи, статия Предоставени аванси и дълготрайни материални активи в процес на изграждане, в Актива на Баланса 625 х.лв., към 31.12.2019г. По делото е приложен Протокол от 01.01.2020г. за заприхождаване на актив Софтуер, натрупани разходи за придобиване 625302 лв. и отчетна стойност за счетоводни цели 625302 лв.

На следващо място, необосновано в мотивите в потвърдителното решение на ответника е посочено, че дружеството ще извършва с разработвания от него софтуер, услуги свързани с отпускане на кредити, депозити и ще получава възнаграждение, изразяващо се в процент от извършените операции от клиентите, които ще ползват софтуера и същите попадат в обхвата на чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС. Прието е, че ползвани от [фирма] и [фирма] за разработването на софтуер за токенизация и предоставяне на

финансови услуги с токенизираните имоти и заплатените разходи, за наем на работно място, разходи за материали, разходи за хостинг, които се явяват преки разходи, във връзка с извършвана дейност от дружеството не само, че не изпълняват изискванията на чл. 69 и чл. 70 от ЗДДС, но ще са предназначени единствено за извършване на освободени доставки по Глава IV от ЗДДС. Предвид това е изведен извод в решението, че дейностите, които ще бъдат извършвани от жалбоподателя, попадат в приложното поле на чл. 46, ал. 1 т. 3 от ЗДДС, поради което за дружеството не е налице право на данъчен кредит за данъчните периоди от м. 03.2019 г. до м. 05.2019 г., на основание чл. 70, ал. 1, т. 1 от ЗДДС, докато в обжалвания РА е посочено друго правно основание- чл.70, ал.1 т.2 ЗДДС.

Съдът намира за нужно да отбележи, че придобитите активи могат да се използват за облагаеми доставки към момента на закупуването им, но може и да предстои да се осъществят в един последващ момент. В последния случай също възниква право на данъчен кредит. Обстоятелството дали една доставка ще се използва за извършване на облагаеми доставки не може да се прецени към момента на възникване на правото на данъчен кредит и упражняването му по реда на чл. 71, т. 1, във връзка с чл. 72 от ЗДДС. Ако към момента на възникване на данъчния кредит не се признае правото на приспадане с презумпцията, че стоките или услугите няма да се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки, се преклудира възможността това право да бъде упражнено при последващото използване на тези стоки или услуги за осъществяването на облагаеми доставки. Априори, не се установи по делото, че ревизираното дружество извършва с разработвания от него софтуер, услуги попадащи в обхвата на чл. 46, ал. 1, т. 3 от ЗДДС. Всъщност, впоследствие са сключени и посочените погоре споразумения за токенизация и издадени фактура № [ЕГН]/01.02.2020г., от [фирма] на G. T. I. за техническа дигитализация на имот с фактурна стойност 7209,58 лв. и фактура № [ЕГН]/08.02.2020г., от [фирма] на С. L. за техническа дигитализация на имот с фактурна стойност 7209,58 лв.

Въз основа на гореизложеното съдът намира, че оспореният ревизионен акт следва да бъде отменен като постановен в нарушение на материалния закон.

С оглед изхода на делото е основателна претенцията на жалбоподателя за присъждане на разноски в искания размер от 700 лв.

Така мотивиран и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК Административен съд София-град,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя К. В. Л. Ревизионен акт № Р-22002220001206-091-001/02.10.2020 г., поправен с Ревизионен акт за поправка на ревизионен акт /РАПРА/ №П-22220220164761-003-001/07.10.2020 г., издадени от П. Т. П.- орган, възложил ревизията, и Г. С. Б.- ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1893/14.12.2020 г. на директора на дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"- С. при ЦУ на НАП, с който не е признато право на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди от 01.03.2019 г. до 31.05.2019 г. в общ размер на 98 536,64 лв.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" С. при Централно управление на Националната агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], направените по делото разноски в размер на 700 лева.

Решението подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщението на страните, че е изготвено.

СЪДИЯ: